

【研究ノート】

連結納税制度における主要論点

藤 井 稔 久

キーワード：連結納税制度，税制の基本原則，租税回避防止，単一実体概念，
個別実体概念

目 次

1. はじめに
2. 税制の基本原則としての公平・中立・簡素
3. 租税回避防止に対する方策
4. 連結実体観としての単一実体概念と個別実体概念
5. むすび

1. はじめに

企業活動のグローバル化に伴い，資本市場における最も基本的なインフラの1つである企業会計の制度疲労が指摘されるようになった。そして，企業会計原則を中心として商法ならびに法人税法ともに密接に結びついてきたこれまでの日本の企業会計制度が見直され，1997年に連結財務諸表原則の改訂が行われた [辻山 (2000)，46ページ]。このように，連結財務諸表制度が経済の状況に合致したものとして利害関係者にとって充実したものとして定着し，連結グループ全体の企業情報を提供することが重要視されているように，税制度においても課税する組織を経済的に協力関係にあるグループに基づいて認識するという動向が見られる。そこで，法人税法の分野で特に注目されてきているのが2002年4月から導入された連結納税制度である。連結財務諸表制度の充実，連結納税制度導入のためのインフラの整備がなされたという点で連結納税制度導入に大きなインパクトを与えたといえよう [増田・松井 (2001)，5ページ]。

連結納税制度は、法人が異なっている「グループ経営の実態」に着目して、グループ全体を一法人として課税を行うものであり、1997年6月の「独占禁止法改正」により、純粹持株会社制が解禁となり、持株会社を設立し分社化を行うことが自由となった時点から、企業組織が分社化を推し進めたことに伴い「税の組織に対する中立性」を確保するためにも必要な制度である。連結納税制度の適用により、企業の組織再編に税制が負担にならないように作用することになり、企業の組織再編に対しても、税制が中立的に働くのである。

この研究ノートの目的は、どのような議論のもとで連結納税制度が導入されたのかを整理することにある。そこで、連結納税制度の日本への導入に関する理論的課題を中心に検討を行い、あわせて実践的な問題を明らかにするために設置された連結納税制度特別委員会の議論の中で、特に重要と思われる「税制の基本原則としての公平・中立・簡素」、「租税回避防止に対する方策」、連結グループに関する基礎概念の論点として「連結実体観としての単一実体概念と個別実体概念」に焦点をあてる¹⁾。これらの論点は、連結納税制度に限らず、全ての税制度において常に考えておかなければならない論点であり、まだ議論する余地が残っている論点でもある。そのため、各節において詳細に整理することで、連結納税制度を企業に普及させるために、今後改めて検討すべきである内容を導き出すことができるものと考えている。

2. 税制の基本原則としての公平・中立・簡素

連結納税制度の導入は、第1次世界大戦下のアメリカにおいて、内国歳入庁長官が連結納税申告規則（Consolidated Return Regulation）を制定した1917年に遡る。それは、19世紀末から20世紀初頭にかけて持株会社形態による企業集団化の進展と、これに伴う連結会計実務の発達を見たアメリカにおいて、戦争の勃発による貿易の混乱に起因した関税収入の大幅な落ち込みへの対応と、戦費調達などのための増税措置の一貫として創設された超過利益税（excess profits tax）の回避を防止することを目的としたものであった〔日本租税理論学会（2002）、94ページ〕。当時盛んに行われていた企業結合体の活動をどのように規制するか、つまり、関係会社間の取引をどのように会計操作するかによって負担すべき納税額に影響が生じるため、そのことによる不公平を防止しなければならないことが連結納税制度の導入の要因となっている〔沓掛（2001）、48ページ〕。

以上のような、アメリカにおける連結納税制度の変遷を考えると、日本において連結納税制度が導入されるにあたって、まず考えなければならないことは、理論的側面、特に税制の基本原則である「公平・中立・簡素」ではないだろうか。アメリカで初めて導入された時は、これらが主目的ではなかったが、本来は最初に考えなければならない論点

であろう。税制の基本原則が掲げている「公平・中立・簡素」について、連結納税の制度化にあたりこれらを反映する必要がある。政府税制調査会においても、どのような租税をどのような理念に基づき課すべきか、といった税制の準拠すべき一般的基準を追及して説かれたものとして、これら3点を挙げている〔税制調査会（2000）、155ページ〕。

（1）公平

税制調査会では、公平をさまざまな状況にある人々が、それぞれの負担能力に応じて負担することを要請する原則とし、税制の基本原則の中で最も重要なものとしている〔税制調査会（2000）、156ページ〕。この公平と連結納税制度の関連性であるが、連結納税制度特別委員会では、「連結納税制度における公平性とは、連結納税の計算体系における論理一貫性と租税回避防止規定の整備が中心になる」〔連結納税制度特別委員会（2002）、194ページ〕と発表している。従来の個別連結納税制度においては、経営状態や支配状況にかかわらず、法人格という1点をもって、等しく課税単位としているため公平が保たれてきたので、連結納税制度を導入した後も、一貫性を持ち、租税回避が行われることのないようにする必要がある。

（2）中立

中立の原則は、税制ができるだけ個人や企業活動における選択をゆがめないようにすることとされている〔税制調査会（2000）、158ページ〕。税制は、できる限り経済活動やその発展に支障をきたさないようにすることが重要なのである。連結納税制度特別委員会においても、「連結納税の制度化は、企業の組織再編と集団経営に障壁となることなく、企業の経済的合理性に基づく意思決定に税制が中立性を保つことを可能にするものである」〔連結納税制度特別委員会（2002）、195ページ〕と発表している。第1節で述べたように、連結納税制度の目的は、同企業グループの税の組織に対する中立を構築することである。個々の法人が課税対象になるのではなく、同企業グループ（組織）が課税対象になる。つまり組織が課税対象にならなければならない。

ここで説明しなくてはならないのが、「税の組織に対する中立性」の中立の意味である。この中立に関して増井（1997）は、「課税がすべての経済主体のいかなる行動に対しても課税が全面的に無差別中立であるという『全面的中立概念』と、ある経済主体の特定の行動に着目して、それに対して課税が無差別中立であるという『限定的中立概念』がある。〔増井（1997）、65ページ〕と述べている。前者の全面的中立について増井（1997）は、「政府が存在し、したがって租税が存在する限り、人々の行動は課税により何らかの影響を受けるから、厳密な意味においては達成することができない」〔増井（1997）、66ページ〕としており、その具体例として「連結納税制度を設けたとしても、もともと法人税自体が

法人形態の事業を重課している以上、全面的な中立性は達成できない」[増井（1997）、66ページ]ということを挙げている。つまり、全面的な中立は成立しないため、後者の限定的中立で考えるほかない。「『何に対する』中立性かを定義して、限られた土俵で目標を立てて考える」[増井（1997）、66ページ]と述べているように、事業部と分社化に限定し、そこから連結納税制度は組織に対して中立であるということは、増井（1997）が説明している「限定的中立」なのである。連結納税制度は、ある経済主体の特定の行動に着目した際において、その課税が中立でなければならない。

以上2つの公平ないし中立の原則は憲法第14条に由来する「平等取扱原則」または「不平等取扱禁止原則」を内容とするもので、課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきであることを要求するものである[金子（2008）、76ページ]。

（3）簡素

簡素の原則は税制の仕組みをできるだけ簡素なものにして、納税者が理解しやすいものにするということである。この原則において、連結納税特別委員会では、「連結納税は親会社と複数の子会社（孫会社を含む）を対象にするため、相当の事務処理を要するものである。したがって、連結納税制度の円滑な運営のためには、可能な限り簡素化が求められる」[連結納税制度特別委員会（2002）、196ページ]と発表している。しかし、本委員会では、「公平性を強調して詳細にして体系性を重視した連結納税の制度化を行う場合には、簡素ではなく複雑にならざるを得ない。逆に制度の簡素化を強調した場合には、連結納税の体系性に影響を与え、公平性をある程度弱めることも考えられる」[連結納税制度特別委員会（2002）、196ページ]とも発表しており、「連結納税の制度化に当たって企業集団活動に対する税制の中立性を重視し、公平性と簡素性とがバランスの取れた形で反映されることが必要である」[連結納税制度特別委員会（2002）、196ページ]としている。

以上のように、日本に連結納税制度を導入する時点において、アメリカが1917年に導入した場合とは異なり、税制の基本原則が導入の裏付けになるようにしたことがわかる。この公平・中立・簡素は、連結納税制度に限らず、全ての税制度において常に考慮されていなければならない視点であり、今後、連結納税制度の改正が行われる場合は、注意して考察していかなければならない論点でもある。

3. 租税回避防止に対する方策

前節では、連結納税制度の立法過程のうち、最も重要だと思われる税制の基本原則の視点から整理した。次に考えなければならないことは、租税回避防止²の論点であろう。そ

の理由は、連結納税制度の特徴の1つとして、法人グループ内における欠損金の通算が挙げられ、欠損金控除を目的として欠損金が生じている企業を買収して子会社とするなどの租税回避が行われる恐れがあるからである。また、前節でも触れたように、アメリカにおいて、連結納税制度が導入された実務的な要因でもあるからである。さらには、税制の基本原則の公平を確保するためには、租税回避行為を防ぐ必要があるためである。前節では、理論的側面からのアプローチを行ったので、この第3節では実務的側面からアプローチし、連結納税制度では具体的にどのような規定を設け、租税回避行為を防止しているのかについて確認する。

連結納税制度上の租税回避の行為として、まず予想される行為は、連結納税制度上のメリットとされる分野であろう。その具体的に予測される租税回避の方法として（1）連結グループ内法人間全体での損益通算と、（2）連結グループ内法人間取引の内部利益の課税の繰延べの2つが挙げられる。

（1）の場合は、黒字法人と赤字法人とが存在する時に、この黒字法人の所得と赤字法人の欠損金とが相殺されるために、連結グループ全体では課税所得の全額が減少することとなる。しかし、連結グループを構成する各々の法人を不相当に加入または離脱させることによって、課税所得を操作しようとする行為が行われる恐れが生じてくる。このような各法人を不相当に利用した租税回避行為が考えられるのである。

（2）の場合は、通常、内部取引に係る損益の額は未実現利益（未実現損失）であるために相殺消去され、連結所得の計算上影響はないものとされるので、原則的に租税回避されない。しかし、「含み損失を利用して高価買入又は低廉譲渡による租税回避の行為・計算」[大沼（2002）、117ページ]が行われることが予想される。この租税回避行為は、法人税法第81条の10（連結法人間取引の損益の調整）を利用したものである。この条文は、譲渡損益調整資産を、同じ連結グループ内のほかの連結法人に譲渡した場合に、この譲渡損益資産にかかる譲渡損益額に相当する全額は、連結所得の計算上、損金の額または益金の額に算入することを規定している。

以上のような租税回避行為に対し、これを防止する規定として次の6つの規定が挙げられる[多田（2002）、13ページ]。

- ① 連結納税制度の適用は選択性とするが、いったん選択した場合は継続する。
 - ② 連結グループの取引は、時価により行う。
 - ③ 連結グループ間の寄附金は、全額損金不算入とする。
 - ④ 離脱した場合は、5年間再加入を認めない。
 - ⑤ 加入に際しては、原則として、時価評価により評価損益の計上を行う。
 - ⑥ 繰延欠損金は、親会社の前5年以内に生じた欠損金等一定のものに限り認める。
- ①と④の規定は、企業会計や税務会計で見られる「継続性の原則」に則ったものである

と解される。これは、先に述べたように、連結納税制度の特徴の1つとして、連結グループ内における欠損金の通算が挙げられ、欠損金控除を目的として欠損金が生じている企業を買収して子会社にするなどの行為が行われる恐れがあるからである。このような租税回避を目的として、連結納税制度の適用の有無や、子会社を加入・離脱させることがないように、この①と④が規定されているのである。

②の規定は、連結グループの取引は、同じグループ内での取引であるので、恣意的な価格の決定がなされることも考えられる。このような行為を防ぐために、取引時の時価に統一するべきであろう。これは、租税回避の具体的な形態の連結グループ内法人間全体での損益通算に対して、これを防ぐために規定されたものである³。

③の規定は、法人税法第81条の6に規定されている。これは、寄附金⁴は企業活動とはまったく関係がなく、本来、利益の処分とされるべき寄附金を無制限に損金に認めれば、法人に利益操作を与えるとともに、租税負担に代えて自己の広告宣伝に乱用される恐れが多い〔大倉（2000），87ページ〕という税務会計で寄附金が損金不算入されている理由と同様に、適正な課税を連結納税制度でも確保し、租税回避行為を防止するために規定されたものなのである⁵。これも、租税回避の具体的な形態の連結グループ内法人間全体での損益通算に対して、これを防ぐために規定されたものである。

さらに⑤の規定の加入時の連結子会社の資産評価⁶であるが、連結納税制度を採用する前の単体納税制度から連結納税制度に移行する場合には、課税関係を清算しておくことが求められる（法人税法第61条の11・12）。これは、租税回避の具体例であげた含み損があるときは、租税回避が行われる余地があるとされているからである。つまり、含み損を有している企業を連結納税制度に含めることで税額を減少させるという租税回避行為を防止するためにも、加入時の連結子会社の資産を時価で評価する必要がある〔朝日監査法人（2003），339ページ〕。これは、租税回避の具体的な形態の連結グループ内法人間全体での損益通算に対して、これを防ぐために規定されたものといえる⁷。

最後に⑥の規定であるが、これは法人税法第81条の9に規定されている。連結納税制度適用開始においては、原則として単体課税における課税関係をすべて清算しておく必要があるため、連結納税制度の適用開始前や加入する前において子会社に生じていた繰延欠損金については、原則として連結納税適用後における引継ぎを認めていない。仮に、連結納税制度適用前や加入前に生じた欠損金を認めるとすると、時価評価資産に多額の評価損が発生している場合、最終単体事業年度の課税所得の計算上損金に算入されることになり、また、欠損金が生じている企業を買収することで租税回避行為を行う可能性も生じてくることとなる〔朝日監査法人（2003），321ページ〕。そのため、連結納税制度において繰延欠損金の引継ぎは認めていないのだが、一定の要件を満たすものについては、連結欠損金とみなすという規定に基づき、⑥の規定を設けているのである。これは、租税回避の具体

的な形態の連結グループ内法人間取引の内部利益の課税の繰延べに対して、これを防ぐために規定されたものである。

以上、租税回避行為を防止するために連結納税制度で規定されている主要なものを具体的に検討した。現在は、これらの規定により租税回避を防止することが可能になっているが、今後新たな租税回避行為が行われる場合が生じてくるであろう。その場合に、これらの規定を参考にして、常に全ての企業にとって公平である制度として確立していくことが必要になってくるであろう。

4. 連結実体観としての単一実体概念と個別実体概念

本節では、政府税制調査会が連結グループという企業集団をどのように把握しているのかを整理する。連結納税制度とは別会社として存在している同じグループの子会社が、課税において親会社の一事業部であるのと変わらないようにする制度である。つまり、連結グループという企業集団を正確に把握し、経済的に協力関係にある各々の企業を1つの法人として課税するために、適正な経済的一体性 (economic unity) を実現することが求められているのである。そのため、連結グループの法人関係の本質を捉える見解を正確に確認する必要がある。

連結グループに関する基礎概念は、単一実体概念 (single entity concept) と個別実体概念 (separate entity concept) に区別することができる。単一実体概念とは「連結の単一実体概念の下において、個々のメンバーは個別の存在を失い、グループは、法人組織ではない部門の集団 (a number of unincorporated divisions) として扱われているメンバーで1つの法人実体 (one corporate entity) を構成しているように扱われる。」[Abbott (1989), p.1074] という考え方である。そして、個別実体概念は「連結の集合または個別企業理論の下において、個々の独立したメンバーは、個別の課税所得や負債の決定の目的に対し、個々の主体性 (identity) と存在を保持する」[Abbott (1989), p.1074] という考え方である⁸。

まず、単一実体概念について、税制調査会法人課税小委員会は「連結納税制度の意義は、企業の事業部門が100%子会社として分社化された企業グループやいわゆる純粋持株会社に所有される企業グループのように、一体性をもって経営され実質的に1つの法人とみることができる実態を持つ企業グループについては、個々の法人を納税単位として課税するよりも、グループ全体を1つの納税単位として課税するほうが、その実態に即した適正な課税が実現されることにある」[税制調査会法人課税小委員会 (2001), 38ページ] としている。また、この単一実体概念について、「連結財務諸表制度も連結納税制度も、個々の会社という法的主体を超えて、資本等の関連性を有する企業グループを、その一体性に着

目して1つの単位として認識することが合理的であり実態に即している。」[税制調査会法人課税小委員会(2001), 38ページ]と説明している。

次に、政府税制調査会法人小委員会は、個別実体概念の前提として「一体性をもつ企業グループといっても、組織的に統合された単一の法人とは異なり、法的には独立した権利義務の主体である個々の法人が株式保有関係を通じて親会社の支配下に統合されたものに過ぎず、株式の取得・譲渡を通じて企業グループへの加入や企業グループからの離脱が行われる流動的な存在である。」[税制調査会法人課税小委員会(2001), 39ページ]と述べている。このような前提を記載した上で、「したがって、連結納税制度をあたかも1つの法人として課税するとしても、一方で企業グループを構成する個々の法人が独立した法人格を持ち、納税単位となる企業グループの構成メンバーについて加入・離脱が生じるといった流動性、不安定性を十分考慮に入れて、適正、公平な課税が実現されるような仕組みを構築する必要がある」[税制調査会法人課税小委員会(2001), 39ページ]と説明している。

以上のように、連結グループに関する基礎概念は、単一実体概念と個別実体概念が混在している状況にある。この点についても、「連結納税制度の創設は、法人格を有する個々の法人を納税単位としているわが国の法人税の課税体系の中に、企業グループを1つの納税単位とする新たな課税単位を創設するものであり、この2つの課税体系の間の整合を確保しつつ適正、公平な課税を実現することが重要である。」[税制調査会法人課税小委員会(2001), 38ページ]と示されている。しかし、単一実体概念に基づいて把握された規定と個別実体概念に基づいて把握される規定が混在している状況にあり、単一実体概念と個別実体概念とが交錯している。このような状況が連結納税制度を適用することが困難な事態を生じさせてしまっているので、今後解決すべき論点として、検討する余地が残っている。

5. むすび

本研究ノートでは、どのような議論のもとで連結納税制度が導入されたのかを「税制の基本原則としての公平・中立・簡素」、「租税回避防止に対する方策」、「連結実体観としての単一実体概念と個別実体概念」に焦点をあてて整理した。しかし、3つの主要論点の他にも、連結納税制度の研究には多くの論点が内在している。これらの多くの論点を整理することで、連結納税制度を企業に普及させるために改めて検討すべきである内容を引き出すことができるであろう。

今後は、連結納税制度を実際に採用することによって、どのような課題が生じているのかについての調査を行う必要がある。その際、連結納税制度が日本よりも普及しているア

メリカの研究が参考になるであろう。連結納税制度が数多くの企業で採用され、社会にとって有効な制度として普及していくためにも研究の余地は残っている。

注

- 1 本委員会の2000年度の中間報告では、「企業集団税制の整備と連結納税」、「企業集団税制の確立と調和化」、「連結納税制度の目的—企業集団化に対する税制の中立性—」、「企業集団課税方式としての連結納税制度の合理性」、「連結グループに関する基礎概念」、「連結納税申告所の体系」、「連結納税の国税（法人税）への導入」について検討が行われた。そして、2002年度の最終報告において「連結納税制度に関する基本的な考え方」、「連結納税制度における納税義務・連結範囲・外国税額控除」、「連結納税制度における欠損金等の取扱い—租税回避防止の課題—」、「日本型連結納税制度の検討」、「連結納税制度の類型とドイツ機関会社制度」について報告がなされた。これらの論点の中から、多くの研究者が関心を持ち、論文のテーマとして採用され、特に重要と思われる論点を取り上げた。
- 2 租税回避行為は次のようなものである。「納税者が、①通常行われたい異常な行為を選択し、②それによって通常の行為形式を選択した時と同一の経済的目的を達成し、③その結果多額の租税を軽減する。この場合のこの納税者の「異常な行為」を租税回避行為という。」[北野（2007）、132ページ]。
- 3 取引価格である独立企業間価格は、独立価格比準法（comparable price method）、再販売価格法（resale price method）、原価加算法（cost plus method）、利益分割法（profit split method）、比較可能利益率法（comparable profit method）の中で決定される。これらの独立企業間価格の算定方法の中から、個別の事実関係と状況を考慮して、最も信頼できる最適な取引価格を決定する。従来の独立企業間価格算定方法では、独立価格比準法、再販売価格法、原価加算法の順に適用されるべきであるという優先順位が定められていたが、この優先順位は廃止され、さらに財務分析を取り入れた比較可能利益率法と所得相応原則による利益分割法が導入された。算定方法の優先順位を設けていたのでは、企業にとって有利となる算定方法を選択される恐れが生じ、適切な独立企業間価格の算定が困難になるので廃止されることとなった [Bradford（2003）、p.593]。
- 4 寄附金とは、金銭その他の資産または経済的利益の贈与または無償の供与のことである。寄附金は、法人の純資産の減少の原因となる [金子（2008）、297ページ]。
- 5 グループ企業間の自由な資金の移動を妨げる規定であるとして、寄附金は認識すべきでなく、全額損金不算入にすべきではないとの意見が存在する [武田（2002）、18ページ]。連結グループを1つの企業と見た場合、連結法人内の寄附金は資金の移動にすぎないので損金に算入しない [野田（2005）、90ページ] という考え方から見れば、再度検討する必要があるように考えられる。
- 6 アメリカの連結納税制度では、子会社が新たに連結グループに加入する際には、ビルト・イン・ディダクション（built in deduction）を採用することとしている。これは、親会社の子会社を取得する前の個別申告年度において、子会社の保有する資産に含み損がすでに生じている状況において、その資産の売却や評価損によって損が実現した時にそれを連結課税所得から控除することができないとした規定なのだが、内国歳入法の中で一定の制限を設けて、その範囲以内の含み損を控除することができるとした規定でもある [Patricia and Darin（2007）、p.137]。
- 7 含み益を有した子会社を連結グループに加入させる場合は、時価評価により未実現利益が発生し、連結納税制度を適用した時にその未実現利益部分に課税されてしまうという問題点を抱えている [藤井（2008）、10ページ]。この点について、「連結納税制度はグループの一体経営に着目して理論的に構成すべきで、租税回避の恐れがある部分は個別的・包括的租税回避防止規定によって対処すべきで、執行上の困難性を理由として所得課税の理論的仕組みをゆがめる未実現利益の課税などによって制度の根幹を

踏み外すべきではない」[山本(2001), 58ページ]という考え方がある。

- 8 Dahlberg (1987) も、「単一実体概念は、関連グループが1つの課税実体 (a single taxable entity) それ自体であり、個々の法人メンバーは、単に全体の構成部分である。」と「個別実体概念では、関連グループが異なった法人の集合体 (aggregation) であり、その各々が連結所得税目的 (federal income tax purposes) に対し、個別の納税者として扱われるべきである。」[Dahlberg (1987), p.547] と述べている。

【参考文献】

- 朝日監査法人「連結納税と会計処理」清文社, 2003年。
- 大倉雄次郎『税務会計』有斐閣, 2000年。
- 大沼長清「租税回避行為の問題」, 『税経通信』第57巻第15号 (2002年11月), 107 - 117ページ。
- 金子宏『租税法〔第十三版〕』弘文堂, 2008年。
- 北野弘久『現代税法講義〔第六版〕』法律文化社, 2007年。
- 税制調査会法人課税小委員会「連結納税制度における基本的考え方」, 『商事法務』第1609巻 (2001年10月), 38 - 42ページ。
- 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択」, 『自治研究』第76巻第9号 (2000年9月), 145 - 162ページ。
- 武田昌輔「連結納税制度の簡素化を望む」, 『INTERNATIONAL TAXATION』第22巻第1号 (2002年1月), 16 - 18ページ。
- 多田敏夫『経営に活かす連結納税』中央経済社, 2002年。
- 辻山栄子「連結会計の進展と連結納税制度」, 『税研』第15巻第15号 (2000年3月), 46 - 50ページ。
- 日本租税理論学会「討論 連結納税制度の検証」法律文化社, 2002年。
- 野田秀三「連結納税法人間のグループ取引に係る諸問題」, 『租税研究』第670巻 (2005年8月), 90 - 103ページ。
- 沓掛和男「企業集団における課税の一考察—アメリカにおける連結納税制度の史的変遷を中心として—」, 『四日市大学論集』第14巻第1号 (2001年9月), 43 - 53ページ。
- 藤井稔久「連結納税制度における子会社資産の時価評価」, 『経営学研究論集 (明治大学大学院)』第29号 (2008年9月), 111 - 126ページ。
- 増井良啓「法人の課税単位—持株会社と連結納税制度をめぐる近年の議論」, 『租税法研究』第25巻 (1997年9月), 62 - 77ページ。
- 連結納税制度特別委員会「連結納税制度導入の主要課題」, 『税務会計研究学会』第13号 (2002年9月), 189 - 275ページ。
- 山本守之「連結納税制度の問題点を探る」, 『税経通信』第56巻第13号 (2001年10月b), 55 - 61ページ。
- David D. Abbott, "A Matter of Equity and Convenience - The Nature of the Consolidated Return as Reflected In Recent Development", *Taxes - The Tax Magazine*, Vol.67 No.12 (December 1989), pp.1072 - 1101.
- David F. Bradford, "Addressing the Transfer Pricing Problem in an Origin Basis X Tax", *International Tax and Public Finance*, Vol.10 No.5 (September 2003), pp.591 - 610.
- James L. Dahlberg, "Aggregate vs. Entity : Adjusting the Basis of Stock in a Subsidiary Filing a Consolidated Return", *Tax Law Review*, Vol.42 No.3 (Spring 1987), pp.547 - 567.
- Patricia W. Pellervo and Darin A. Siders, "Duplicated Losses in Consolidated Groups : Do The New

Prop.Reg.Recycle Reg.1.1502?", *Journal of Taxation*, Vol.107 No.3 (September 2007), pp.136 - 142.